

速報税理御中2012.3.20

介護保険の居宅サービスが令207条5号「療養上の世話」に含まれないとした事例
広島高松江支判平成21年7月10日TAINS:Z888-1441

立教大学法学部 浅妻章如

<調査官の眼>

本判決は、所得税法73条の医療費控除に関する所得税法施行令(以下「令」)207条5号にいう「療養上の世話」の範囲を、治癒や症状の改善のためのものに限るとしなかったが、脳梗塞後の要介護状態にある妻に対する社会福祉協議会による通所介護サービス、福祉用具貸与及び食事の居宅サービスについて、医師の医学的管理下であっても、「日常生活上の世話」の域を超えず、「療養上の世話」に当たらないと判断した。

税務調査官は、法令よりも医療費控除の範囲を拡大する緩和通達等(所基通73-6、平成12年6月8日付課所4-11、国税庁タックスアンサーNo.1127)の下、通達の認める範囲ではたとい法令解釈上の疑義が生じようとも医療費控除を認めるであろう一方、争いが生じる場合には介護保険法における「療養上の世話」と「日常生活上の世話」との区分を参照するであろう。

I 事実関係

X(原告・控訴人)とその妻E(1930年生まれ)は生計を一にしている。Eは平成14年5月、脳梗塞になり、その後脳梗塞の後遺症に加え糖尿病も発症し、治療を受けていた。同年8月28日、旧a町(現b町)から介護保険法19条1項に規定する要介護認定を受けた。Eは平成15年3月31日付けで身体障害者等級評第1級の身体障害者の認定を受け、平成16年2月3日に要介護状態区分3に認定された。

Eは、平成14年10月3日以降、指定居宅介護支援事業者である社会福祉法人a町社会福祉協議会(以下「社会福祉協議会」)が運営するデイサービスセンターdに通い、介護保険法(平成17年法律第77号による改正前のもの。以下同じ。)7条5項の居宅サービスを受けていた。社会福祉協議会は、平成15年9月1日及び平成16年2月4日、Eに対する具体的なサービス内容について居宅サービス計画書を作成し、この計画書に基づき、Eに対し、平成15年12月から平成16年11月までの間、通所介護サービス、福祉用具貸与及び食事の居宅サービス(以下併せて「本件実施サービス」)を提供した。Xは、社会福祉協議会に対し、平成16年に本件実施サービスの利用料合計17万6416円(以下「本件利用料」)を支払った。

Xは、平成17年3月15日、倉吉税務署長に対し、本件利用料及びインフルエンザ予防接種代1000円を含む42万3702円を医療費として控除し、課税総所得金額を58万5000円として所得税の確定申告をした。倉吉税務署長は、同年6月30日、本件利用料及び予防接種代につき医療費控除を認めず、医療費控除の額を24万6286円、課税総所得金額を76万2000円とする更正処分をした。Xは、異議申立て・審査請求を経て提訴した。原審鳥取地判平成20年9月26日税資258号順号11038はXの請求を棄却した。X控訴。

医療費控除の対象となる活動について、令207条は「法第73条第2項(医療費の範囲)に規定する政令で定める対価は、次に掲げるものの対価のうち、その病状その他財務省令で定める状況に応じて一般的に支出される水準を著しく超えない部分の金額とする。[改行・第1号～第4号 略] 第5号 保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話 [後略]と規定している。所基通73-6(保健師等以外の者から受ける療養上の世話)は「令第207条第5号に掲げる『保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話』とは、保健師助産師看護師法第2条、第5条又は第6条に規定する保健師、看護師又は准看護師がこれらの規定に規定する業務として行う療養上の世話をいうのであるが、これらの者以外の者で療養上の世話を受けるために特に依頼したものから受ける療養上の世話も、これに含まれるものとする。」と規定し、提供者の範囲を広げている。厚生省からの照会(平成12年6月1日付老発第509号照会)に対して回答している平成12年6月8日付課所4-11(以下「本件個別通達」)。内容については判決の要旨を参照)も範囲の拡張を許している。国税庁タックスアンサーNo.1127は、居宅サービスを「医療費控除の対象となる居宅サービス」「上記の居宅サービスと併せて利用する場合のみ医療費控除の対象となるもの」「医療費控除の対象外となる介護保険の居宅サービス等」に区分している。

II 争点

本件実施サービスが、所得税法73条2項が医療費の範囲について委任する令207条5号の「療養上の世話」に当たるか否か、が主たる争点である。

Yは、後遺障害が残ったり心身機能が喪失した場合について障害者控除があること(医療費控除との役割分担。Eは特別障害者であり、障害者控除・40万円、同居の特別障害者等に係る扶養控除等の特例による控除・83万円が認められている)、仮に医療系居宅サービスが計画されていた場合であっても食費3万0550円及び福祉用具貸与は医療費控除の対象にはならないこと、等も主張していたが、Y全面勝訴のため審議されていない。

Ⅲ 判決の要旨 控訴棄却(最決平成21年11月13日上告棄却・不受理)

『療養上の世話』は看護師の本来的業務であり、医師の指示を必要とするものではないが、そうであるとしてもこれのみ切り離して医療サービスを提供することはできず、状況に応じて医学的な知識に基づく判断が必要となる」、「また、介護福祉士の行う介護業務は、比較的狀態が安定しているものの日常生活を営むのに支障がある要介助者に対して施されるものとして『療養上の世話』とは区別されるが、在宅医療においては医療的色彩の強い看護業務と福祉的色彩の強い介助業務とを明確に区別することは困難である」。

『療養上の世話』に関する法的な区別については、介護保険法施行規則(平成18年3月14日号外厚生労働省令第32号による改正前のもの。以下同じ。)において、介護保険法7条11項の『通所介護』に関する同法施行規則10条の『法第7条第11項の厚生労働省令で定める日常生活上の世話は、入浴及び食事の提供(これらに伴う介護を含む。)、生活等に関する相談及び助言、健康状態の確認その他の居宅要介護者等に必要な日常生活上の世話とする。』という規定と、同法7条8項の『訪問看護』に関する同法施行規則6条の『病状が安定期にあり、居宅において看護師又は次条に規定する者が行う療養上の世話又は必要な診療の補助を要することとする。』という規定や、同法7条12項の『通所リハビリテーション』に関する同法施行規則11条の『法第7条第12項の厚生労働省令で定める基準は、病状が安定期にあり、次条に規定する施設において、心身の機能の維持回復及び日常生活上の自立を図るために、診療に基づき実施される計画的な医学的管理の下における理学療法、作業療法その他必要なリハビリテーションを要することとする。』という規定との違い(『療養上の世話』と『日常生活上の世話』が対置されていることなど。)においてもあらわれている。」

「介護保険法上の『療養上の世話』には、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた医療的な世話が含まれることは明らかであるものの、介護保険法7条12項及び同法施行規則11条が、リハビリの対象者について病状が安定期にある者を、その目的において機能の維持を含めていることからすると、治癒や症状の改善の見込みがない場合に直ちに『療養上の世話』に当たらないと判断できるものではない」。

「令207条5号の『療養上の世話』を看護師等によるもの以外に拡張するとしても、基本的には、医学的管理の状況や看護師等による専門的な世話の状況(病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた医療的な世話かどうかといった個別の事情もこの問題に含まれる。)といった前記介護保険法等から窺われる区分も踏まえて個別に検討する」。

「本件個別通達は、通所介護等のサービスの費用についても、本件個別通達が定義する医療系居宅サービスと併せて利用する場合には、療養上の世話として医療費控除の対象となることを認めているが、本件個別通達は、一般的に通所介護等のサービスが療養上の世話に当たることを認めたものではなく、一般には通所介護等のサービスが療養上の世話に当たらないことを前提にして、一定の条件を満たす場合のみその対象費用を医療費控除の対象と認めたものである」。

以上の一般論を述べた後、当てはめについて原判決を修正しつつ引用し、本件の「通所介護等のサービスは、形式的にも実質的にも一般的な健康管理、日常生活上の世話の域を超えるものではなく、療養上の世話には当たらない」との原判決の判断を維持した。

Ⅳ 評釈

1 通達による緩和

所基通73-6及び本件個別通達に限らず、医療費控除の範囲がいわゆる緩和通達により広げられる傾向がある(玉國文敏「医療費控除の範囲と限界—通達課税の一側面—」成田頼明他編『行政法の諸問題・下』651頁(有斐閣、1990);酒井克彦「医療費控除の解釈における素人判断の排除とデマケーション—所得税法に規定する医療費控除の意義と射程範囲—」國士館法學38号33頁;奥谷健「居宅介護サービスと医療費控除・上下」月刊税務事例40巻1号1頁、2号1頁;同「医療費控除における『療養上の世話』の意義」月刊税務事例41巻6号1頁;山畑博史・速報判例解説7号303頁;田代行孝・税理53巻14号106頁等参照)。通達による緩和の是非は、合法性の原則及び租税法律主義等との関係で重大な問題であるものの(緩和を是とする横浜地判平成元年6月28日行集40巻7号814頁——結論は納税者敗訴——等参照)、本評釈で踏み込む余力はなく、是という前提で論を進める。なお、通達は法源ではないものの、納税者に有利な内容については行政先例法としての拘束力が生じうる(参照:酒井・前掲68頁以下;金子宏『租税法』16版30頁・102頁、弘文堂、2011)。

2 原判決との対比

原判決は「療養上の世話」を「治癒や症状の改善」に向けた活動に限定した。本判決は「治癒や症状の改善の見込みがない場合に直ちに『療養上の世話』に当たらないと判断できるものではない」と述べ、広げる可能性を示している(尤も本判決は本件実施サービスが「身体機能の維持に止まっている」等の事情にも新たに言及しており、広げるつもりであると断言しにくい面もある)。しかし無限定ではなく、看護師等による治癒や症状の改善に向けられた医療的な世話を「療養上の世話」概念の核心に据えつつ、「介護保険法等から窺われる区分も踏ま

えて個別に検討する」という縛りをかけており、次の借用概念論を踏まえることが重要となる。

3 借用概念論

租税法令が他の法分野で用いられる「配偶者」等の概念を借用している場合、借用元におけるのと同じ意義で租税法令関係においても解釈される(金子・前掲110頁以下参照。最判平成9年9月9日訟月44巻6号1009頁等)。尤も、他法分野における意義がどれほど縛りをかけるのか、煮詰まっていない領域も残る。例えば、「配当」概念については商法上の適法性の要否に関し不整合な判例がある(最判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁;最判昭和43年11月13日民集22巻12号2449頁)。「住所」概念に関し、借用元の民法において「住所」概念は一義的ではない可能性もある(但し最判平成23年2月18日判時2111号3頁は有力民法学説である住所複数説に言及していない)。しかし租税法令の趣旨目的を強調するあまり社会通念を無視することは許されないであろう(社会通念を重視するものとして中里実・税経通信62巻14号17頁参照)。本件において、Xの担税力が弱まっている(金子宏・前掲185頁参照)かという医療費控除の趣旨目的に即して考える途は、ありえないという程ではないが、「療養」の社会通念上の意義から逸脱する恐れもある(Xの主張もそこまで広げようとするものではない)。また、借用概念論では私法上の概念を借用している場面を念頭に置いて議論されることが多いが、他の行政法令の概念を借用しているのが問題となる場合もある(都市計画法56条1項の買取りに関し、最判平成22年4月13日民集64巻3号791頁参照)。

介護保険法における「療養上の世話」と「日常生活上の世話」との対比を本判決が明らかにしていることは本判決の意義の一つといえ、この部分は借用概念論を意識したものと読める。しかし、「療養上の世話」が介護保険法から借用されたものであると断じてはいない。このため「介護保険法等から窺われる区分も踏まえて」という参照にとどめる一步退いた表現となったものと推測できる。

所得税更正処分取消請求事件
鳥取地方裁判所平成18年(行ウ)第5号
平成20年9月26日民事部判決
口頭弁論終結日 平成20年7月4日

判 決

原告 A
同訴訟代理人弁護士 妻波俊一郎
被告 国
同代表者法務大臣 B
同指定代理人 C 外7名
処分行政庁 倉吉税務署長 D

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

倉吉税務署長が平成17年6月30日付けで原告に対してした平成16年分の所得税に係る更正処分のうち、課税総所得金額58万6000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、原告が、身体障害者及び要介護状態の認定を受けた妻の通所介護等の費用を、所得税法73条の医療費控除の対象に含めて、平成16年分の所得税の確定申告をしたところ、倉吉税務署長が上記費用を医療費控除の対象と認めないで更正処分を行ったため、同更正処分は違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

2 前提となる事実等(争いのない事実並びに証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実等)

(1)原告の妻であるE(昭和5年〇月〇日生。以下「E」という。)は、原告と生計を一にする配偶者である。

Eは、平成14年5月、脳梗塞になり、その後脳梗塞の後遺症に加え糖尿病も発症し、治療を受けていたが、同年8月28日、旧a町(現b町)から介護保険法〔平成17年法律第77号による改正前のもの。以下同じ。〕:控訴審追加]19条1項に規定する要介護認定を受けた。そして、Eは、上記脳梗塞に起因する右上肢機能障害(第2級該当)及び右下肢機能障害(第3級該当)のため、平成15年3月31日付け(鳥取県第〇〇〇号)で、身体障害者等級表第1級の身体障害者の認定を受け、その後、平成16年2月3日に要介護状態区分3に認定された。(甲5、14)。

(2)Eは、平成14年10月3日以降、指定居宅介護支援事業者である社会福祉法人a町社会福祉協議会(現在の社会福祉法人b町社会福祉協議会。以下「社会福祉協議会」という。)が運営するデイサービスセンターd(以下「dセンター」という。)に通い、介護保険法(平成17年法律第77号による改正前のもの。以下同じ)7条5項の居宅サービスを受けていた。社会福祉協議会は、同法7条において定める、〔1〕訪問看護(8項)、〔2〕訪問リハビリテーション(9項)、〔3〕居宅療養管理指導(10項)、〔4〕通所リハビリテーション(12項)、〔5〕短期入所療養介護(14項)の指定を受けていない(甲13)。

社会福祉協議会は、平成15年9月1日及び平成16年2月4日、Eに対する具体的なサービス内容について居宅サービス計画書(以下、併せて「本件計画書」という。)を作成した。Eが平成16年に社会福祉協議会から受けた居宅サービスは、本件計画書に基づくものであった。本件計画書には、「総合的な援助の方針」の欄に「(前略)リハビリ、日常生活動作訓練によりAELの向上をはかり在宅生活を継続できるよう支援していく。」との記載があり、「サービス内容」及び「サービス種別」の各欄には次のとおりの記載があった。(甲5、乙2)

サービス内容	サービス種別
入浴サービス	通所介護
特殊寝台、介助バーの貸与	福祉用具の貸与
日常生活動作訓練	通所介護
リハビリテーション	
見守り・装具の使用	
診察	主治医
バイタルチェック	通所介護
服薬管理	家族
コミュニケーションの機会確保	通所介護
衣類着脱介助	通所介護
	家族
会話の機会の確保	通所介護
	家族
三角巾の使用	通所介護
	家族
電動昇降座椅子の使用	福祉用具のレンタル

(3)Eは、脳梗塞後遺症及び糖尿病を発症してから、鳥取県中部医師会立e温泉病院(以下「e温泉病院」という。)に入院又は通院して治療を受けていたが、平成16年2月2日以降、医療法人f医院(以下「f医院」という。)に通院して、投薬等の治療を受けた(甲9、10、15)。

(4)社会福祉協議会は、Eに対し、平成15年12月から平成16年11月までの間、本件計画書に基づき、通所介護サービス、福祉用具貸与及び食事の居宅サービス(ただし、平成16年4月分は福祉用具貸与のみのサービス。以下、併せて「本件実施サービス」という。)を提供した(甲7、乙5の1～12)。

原告は、社会福祉協議会に対し、平成16年1月20日から同年12月20日にかけて、本件実施サービスの利用料合計17万6416円(以下「本件利用料」という。)を支払った。その内訳は、別表1記載のとおりである。

(5)原告は、平成17年3月15日、倉吉税務署長に対し、本件利用料17万6416円及びインフルエンザ予防接種代1000円を含む42万3702円を医療費として控除し、課税総所得金額を58万5000円として、所得税の確定申告をしたところ、倉吉税務署長は、同年6月30日、本件利用料及び予防接種代につき医療費控除を認めず、医療費控除の額を24万6286円、課税総所得金額を76万2000円とする更正処分(倉個第520号。以下「本件更正処分」という。)をした。上記の詳細については別表2に記載のとおりである。

原告は、同年7月25日、倉吉税務署長に対し、本件更正処分につき異議申立てをしたが、同年10月24日、異議申立てを棄却する決定がなされた。そこで、原告は、同年11月8日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、平成18年6月14日、審査請求を棄却する裁決がなされ〔広裁(所)平17第46号〕、その裁決書は、同年16日原告に送達された(甲2、乙1)、原告は、同年12月15日、本件訴えを提起した。ただし、原告は、本件

訴訟においては、予防接種代1000円が医療費控除の対象とならないことを争っていない。

(6)ア 本件更正処分がなされた当時の所得税法施行令には、次のとおりの定めがある。

(医療費の範囲)

第207条 法(所得税法をいう。以下同じ)第73条第2項(医療費の範囲)に規定する政令で定める対価は、次に掲げるものの対価のうち、その病状その他財務省令で定める状況に応じて一般的に支出される水準を著しく超えない部分の金額とする。

第1号～第4号 略

第5号 保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話

第6号 略

イ 本件更正処分がなされた当時の所得税基本通達には、次のとおりの定めがある。

(保健師等以外の者から受ける療養上の世話)

基通73-6 令(所得税法施行令をいう。)第207条第5号に掲げる「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」とは、保健師助産師看護師法第2条、第5条又は第6条に規定する保健師、看護師又は准看護師がこれらの規定に規定する業務として行う療養上の世話をいうのであるが、これらの者以外の者で療養上の世話を受けるために特に依頼したの者から受ける療養上の世話も、これに含まれるものとする。

ウ 平成12年6月8日付け課所4-11「介護保険制度下での居宅サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」(以下「本件個別通達」という。)には、厚生省(当時)からの下記のとおりの見解に対し、国税庁課税部長が、「貴見のとおりで差し支えありません。」との回答を行った旨が記載されている〔以下、下記の1の(2)のイ～ホの各サービスを総称して「医療系居宅サービス」といい、下記の2の(1)～(4)の各サービスを総称して「対象居宅サービス」という。〕。

記

介護保険制度の下で提供される居宅サービスのうち、「療養上の世話を受けるために特に依頼した者による療養上の世話の対価」として、1の対象者について、2の対象となる居宅サービスに係る3の対象費用の額が、「療養上の世話を受けるために特に依頼した者による療養上の世話の対価」として医療費控除の対象となる金額と解される。

1 対象者

次の(1)及び(2)のいずれの要件も満たす者

(1)法第7条第18項に規定する居宅サービス計画〔介護保険法施行規則(平成11年厚生省令第36号。以下「規則」という。)第64条第1号ハ(第85条において準用される場合も含む。以下同じ。)に規定する「指定居宅サービスの利用に係る計画」(同号ハの市町村への届出が受理されているものに限る。)を含む。以下「居宅サービス計画」という。〕に基づいて、居宅サービスを利用すること。

(2)(1)の居宅サービス計画に次に掲げる居宅サービスのいずれかが位置付けられること。

イ 法第7条第8項に規定する訪問看護

ロ 法第7条第9項に規定する訪問リハビリテーション

ハ 法第7条第10項に規定する居宅療養管理指導

ニ 法第7条第12項に規定する通所リハビリテーション

ホ 法第7条第14項に規定する短期入所療養介護

(注)イについては、老人保健法及び医療保険各法の訪問看護療養費の支給に係る訪問看護を含む。

2 対象となる居宅サービス

1の(2)に掲げる居宅サービスと併せて利用する次に掲げる居宅サービス

(1)法第7条第6項に規定する訪問介護

ただし、指定居宅サービスに要する費用の額の算定に関する基準(平成12年厚生省告示第19号)別表指定居宅サービス給付費単位表1訪問介護費ロに掲げる生活援助が中心である場合を除く。

(2)法第7条第7項に規定する訪問入浴介護

(3)法第7条第11項に規定する通所介護

(4)法第7条第13項に規定する短期入所生活介護

(注)1の(2)のイからホに掲げる居宅サービスに係る費用については、1の対象者の要件を満たすか否かに関係なく、利用者の自己負担額全額が医療費控除の対象となる。

3 対象費用の額

2に掲げる居宅サービスに要する費用(法第41条第4項第1号若しくは第2号又は法53条第2項第1号若しくは第2号に規定する「厚生労働大臣が定める基準により算定した費用の額」をいう。)に係る自己負担額

(注)略

3 争点

本件の争点は、本件実施サービスが所得税法施行令207条5号にいう「療養上の世話」に該当し、本件利用料が所得税法73条の医療費控除の対象となるか否かである。

4 争点に関する当事者の主張

(1) 被告

ア 本件実施サービスは、療養上の世話に当たらず、本件利用料は所得税法73条2項所定の医療費控除の対象ではないから、本件更正処分は適法である。

イ 所得税法施行令207条は、所得税法73条を受けて、対価が医療費となるサービスを限定列举し、同条5号に掲げる「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」には、当時の所得税基本通達により、保健師等以外の者で療養上の世話を受けるために特に依頼したものから受ける療養上の世話も含まれるとされている。

ここでいう「療養上の世話」については、関係法令上特に定義規定はないが、一般的な用語として、病気やけがなどにより加療を要する者が、その病傷の治癒を目的として、治療のために受ける世話をいうものと解され、日常生活上の世話は含まれない。したがって、一定のサービスが療養上の世話に該当し、医療費控除の対象となるためには、少なくとも、当該サービスを受ける者が医師の継続的な診療を受け、かつ、当該サービスを提供する事業者が、その医師と適切な連携をとって、すなわち、当該医師の医学的管理の下で、当該サービスを提供した場合であることが必要であると解される。なお、通所介護等の対象居宅サービスは、日常生活上の世話を行うものであり、療養上の世話には該当しないが、本件個別通達は、居宅サービスを受ける者の居宅サービス計画において医療系居宅サービスが計画されており、実際に医療系居宅サービスを利用しているのであれば、その者は介護保険法制度の下において加療中であると認められることから、対象居宅サービスの対象費用についても医療費控除を認めたものである。本件においては、本件計画書には医療系居宅サービスが計画されていなかったのだから、本件実施サービスが療養上の世話に該当するというためには、社会福祉協議会が医師の医学的管理の下でサービスを提供したことが必要になる。

ウ 本件実施サービスのうち通所介護については、[1]dセンターの利用は、もっぱら原告及びその家族の希望に基づくものであり、医師の指示や勧めによるものではなかったこと、[2]通所介護の内容にEの主治医が関わったことはなく、dセンターと医師との間に適切な連携はなかったこと、[3]dセンターがEに対して提供していた通所介護の具体的内容は不明であり、医療系居宅サービス又はこれと同等のサービスに当たるとは認められないこと等からすると、医師の医学的管理のもとでサービスが提供されていたとは認められない。したがって、Eが受けた通所介護は、入浴、食事、機能訓練、その他の日常生活上の世話や介護を受けるサービスであり、Eの社会的孤独感の解消や心身機能の維持、Eの家族における心身の負担の軽減などを目的とするものであって、その病傷の治癒に向けた世話ではないから、療養上の世話には当たらず、その対価は医療費控除の対象にならない。

なお、本件利用料のうち食費は、介護保険給付の対象外であり全額自己負担となるものであり、そもそも食料費に係る部分は「療養上の世話」とはいえないから、仮に本件計画書に医療系居宅サービスが計画されていた場合であっても、食費3万0550円(別表1参照)は医療費控除の対象にはならない。

また、本件実施サービスのうち福祉用具の貸与は、Eの日常生活上の便宜を図るための用具の貸与であり、療養上の世話には当たらないから、医療費控除の対象とならない。

(2) 原告

ア 本件実施サービスは療養上の世話に当たり、本件利用料は所得税法73条2項所定の医療費控除の対象であるにもかかわらず、これを認めないでなされた本件更正処分は違法である。

イ 本件個別通達は、医療系居宅サービスとそれ以外の居宅サービスを区分し、医療系居宅サービスを提供する事業者が、居宅サービス計画に医療系居宅サービスを位置づけてサービスを提供をしない限り、対象居宅サービスの対価を控除の対象となる医療費として認めないようであるが、そのような運用は表面的、形式的すぎる。憲法25条、医療費負担による担税力の減少を考慮した所得税法73条及び介護保険法の趣旨に照らし、居宅サービスを提供する事業者が、医療系居宅サービスを提供する事業者としての指定を受けていなくても、要介護者に対し、実際に療養に必要なサービス又は療養上の世話をしていれば、これらサービスの対価は医療費控除の対象とすべきである。

したがって、少なくとも、要介護者が介護保険制度下の居宅サービスを受けるとともに、医療機関において医療を受けている場合には、その居宅サービスが通所介護等の医療系居宅サービスでなくても、その居宅サービスの内容は、医療機関による医療行為と一体となって、病傷の改善を図ったり、健康の増進を図ることになるから、実質的、内実的には医療系居宅サービスと同等であって、その対価は医療費控除の対象になると解すべきである。

被告は、療養上の世話とは、治療のために受ける世話をいい、一定のサービスが療養上の世話に該当し、医療費控除の対象となるためには、少なくとも医師の医学的管理の下で事業者がサービスを提供したことが必要であると主張するが、療養の語は、病気を治すために養生(生命を養うこと、健康の増進をはかること)をすること

として使用され、必ずしも治療が必須ではないのであり、医学的な意味での治療のみならず、病気を治したり健康を増進したりするための介護も医療に関連するもの(医療と相まって患者の健康を維持増進するもの)も含むと解され、療養上の世話に当たるというためには医師の医学的管理の下でサービスが提供される必要があると解する根拠はない。

ウ dセンターは、介護職員による送迎、入浴、排泄、食事等の介助に加え、看護職員による健康管理及び相談援助等、機能訓練指導員による日常生活を営むのに必要な機能を維持向上するための訓練、指導・助言をサービス内容とし、医療機関との連携・協力関係にも十分配慮して、利用者のバイタルチェックや体調観察を行い、服薬管理をしてきた。また、平成16年2月からEの主治医となったf医院のF医師(以下「F医師」という。)は、デイサービスの利用が治療上必要かつ有用であることを証明しており(甲4)、現に、Eは、F医師の診療・投薬を受けながら、dセンターでのサービスを受けており、主治医からdセンターに対し連絡帳を通じてデイサービスでの病状観察の依頼がされたり、デイサービスでの様子の問合せがされたりしたこともあった。

以上によると、本件実施サービスは、医療機関による医療行為と一体となって、病傷の改善を図り、健康の増進を図るものであって、実質的・内実的には医療系居宅サービスと同内容のものとして評価することができる。また、仮に被告が主張するように医学的管理の下でサービスが提供されることが必要であると解したとしても、本件実施サービスは、医学的管理のもとで提供されていたと評価することができる。したがって、本件実施サービスは療養上の世話に当たり、本件利用料は医療費控除の対象となる。

第3 当裁判所の判断

1 前記前提となる事実等に加え、証拠(甲4、5、8～10、13～17[、20、22:控訴審追加]、乙2、11、原告本人)によれば、次の事実が認められる。

(1) 社会福祉協議会は、県知事による指定を受けた指定居宅介護支援事業者であり、所属する十数人のケアマネージャーが要介護者らと相談しながら、居宅サービス計画(介護保険法7条18項)を作成するとともに、指定居宅サービス事業者として、通所介護施設dセンター等を設置、運営し、通所介護、福祉用具の貸与及びレンタル等のサービスを提供している。なお、医療系居宅サービスについては、指定を受けておらず、これらのサービスは提供していない。

平成16年当時、dセンターには、常勤又は非常勤の看護師が3名ほど、介護士が15名ほどおり、通所介護のサービスとして、要介護者の送迎、お茶の提供、血圧測定、検温、入浴介助(看護師が検温の結果をみて、適宜、要介護者の主治医と連絡を取るなどして入浴の可否を判断)、昼食の提供、服薬管理、デイルームでのレクリエーション、動作訓練、機能訓練等を行っていた。

(2) Eは、平成14年5月、脳梗塞になり、その後遺症に加え糖尿病も発症し、e温泉病院に入院するなどして治療を受けていたが、同年8月28日、介護保険法19条1項に規定する要介護認定を受けた。Eは、その後、平成15年3月31日付けで身体障害者等級表第1級の身体障害者の認定を受け、さらに、平成16年2月3日には、要介護状態区分3に認定された。

(3) Eは、平成14年10月26日ころにe病院を退院したが、原告は、これに先立ち、同病院における主治医G医師(以下「G医師」という。)から、介護保険制度下のサービスの受給を勧められた。原告は、家族とともに、社会福祉協議会のケアマネージャーと相談をしたところ、同マネージャーから医療系居宅サービスを提供する施設(セラトピア)とdセンターを紹介され、送迎のサービスがあること、対応が親切であるとの評判があったことなどから、家族全員の意見により、Eにdセンターでサービスを受けさせることに決めた。

(4) 原告は、平成14年10月3日ころ、社会福祉協議会と利用契約を締結し、居宅サービス計画書を作成してもらい、以降dセンターでサービスの提供を受けることになった。居宅サービス計画書は、主治医から徴求した意見書を参考にして要介護者の家族と相談をした上で、ケアマネージャーによって作成されることになっており、Eに係る上記居宅サービス計画書も、原告とEの長女で介護士の資格を有するHとケアマネージャーが相談し、G医師から提出された意見書を参考にして内容が決められた。

その後、平成15年9月1日及び同16年2月4日にもそれぞれ居宅サービス計画書(本件計画書)が作成され、その内容は前記前提となる事実等(2)のとおりであるが、いずれの計画書も平成14年10月3日ころに作成された当初の計画書と概ね同内容であり、通所介護を中心としたものであった。

なお、原告は、Eの退院に先立ち、G医師から、外来での通院加療と福祉サービスの受給に関する平成14年10月24日付け退院療養計画書(甲15)を受け取ったところ、同書面には、「退院後の治療計画」として「当科外来での通院加療を継続して下さい」との、「退院後必要となる保険医療サービスまたは福祉サービス」として「適宜、福祉サービスを利用して下さい」との各記載がある。また、G医師は、本件計画書のうち平成16年2月4日作成の居宅サービス計画書に先立ち提出した意見書(甲9)において、Eの介護に関して、医学的管理の必要性につき、医療系居宅サービスに該当する「訪問リハビリテーション」「通所リハビリテーション」「短期入所療養介護」を相当とする意見を付している。

(5) Eは、平成14年以降、各年度の居宅サービス計画書に基づき、dセンターから、介護保険制度下で通所介

護、介護福祉用具の貸与及びレンタルとされる各種の居宅サービスの提供を受けた。Eが、平成14年10月から平成17年までにdセンターで実際に受けたサービスの内容は、大要、送迎、入浴、絵画、昼食、特殊寝台、介助バーの貸与、昼食の提供、血圧測定、定期的な受診、服薬管理、他者との交流（コミュニケーションの確保）、午睡、衣類着脱介助、動作訓練（建物内のトイレや浴室まで歩行する訓練）、機能訓練（ベッド上での関節可動域の維持、拡大訓練やベッドサイドでの足の屈伸運動）であった。このうち、服薬管理は、長女Hが医師から処方を受けた薬をEに持たせ、これをdセンターの職員が介助してEに飲ませるというものであり、自宅においてEの家族が普段行っていることを、dセンターの職員が行うという程度のものであった。

(6) Eは、平成16年2月2日以降、それまで通院していたe温泉病院が遠方だったことから、f医院に通院して、F医師の診察、治療を受けるようになった。Eは、平成16年中において、同日以降、脳梗塞後遺症及び糖尿病の治療のため、2月18日、3月17日、4月2日、9月10日にF医師の診察及び血液検査等を受けた。また、5月17日、同月27日、6月25日、7月26日、8月23日、10月23日、11月18日、12月21日には、Eに特に症状の変化がないとして、Eの家族がf医院に出向き薬の処方を受けた。

F医師は、同年12月28日、Eについて、診断名を脳梗塞後遺症、糖尿病とし、「上記疾患のため不全麻痺があり、デイサービスにおける入浴・食事の提供（これらに伴う介護を含む。）、健康状態の確認、その他の必要な日常生活上の世話、機能訓練が治療上必要かつ有用と考えられる。」と記載した証明書（甲4）を発行している。

(7) 社会福祉協議会の関係者は、平成19年2月にEに感染性胃腸炎の症状が認められたことから、施設長がF医師に電話で受診の必要の有無を確認したことが1度あったものの、それ以前には、Eに対する通所介護サービスを行うに際し、Eの主治医と連絡を取ったことはなく、dセンターで行うサービス内容につき、主治医からの指示を仰いだり、注文を受けたりしたこともなかった。

2 上記認定事実に基づき、本件実施サービスが所得税法施行令207条5号にいう「療養上の世話」に当たるか否かにつき検討する。

(1) 「療養上の世話」については、関係法令上定義規定がないところ、一般的な用語として「療養」は「病気を治すため、治療し養生すること」などとされており（岩波書店発行「広辞苑」第6版2965頁参照）、通例病気等の治療ということをその本質的部分として用いられる語であるから、療養上の世話とは、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話を意味するものと解される。したがって、日常生活上の介護、介助を受けることは、療養上の世話には当たらず、このことは、日常生活上の世話を受ける者が同時に医療機関による治療を受けていた場合であっても、かわりがないというべきである。

(2) そこで、本件実施サービスのうち通所介護及び食事の提供について検討するに、通所介護とは、居宅要介護者等について、老人福祉法5条の2第3項に規定する厚生労働省令で定める施設又は同法20条の2の2に規定する老人デイサービスセンターに通わせ、当該施設において入浴及び食事の提供（これらに伴う介護を含む。）その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの並びに機能訓練を行うことをいうのであり（介護保険法7条11項）、このようなサービスであれば、日常生活上の世話にとどまるのであって、療養上の世話に当たるものではないと解される。なお、本件個別通達は、通所介護等の対象居宅サービスの費用についても、医療系居宅サービスと併せて利用する場合には、療養上の世話として医療費控除の対象となることを認めているが、この通達は、一般的に対象居宅サービスが療養上の世話に当たることを認めたものではなく、一般には通所介護等が療養上の世話に当たらないことを前提にして、一定の条件を満たす場合のみその対象費用を医療費控除の対象と認めたものであると解される。したがって、この一定の条件が充たされていない、すなわち、医療系居宅サービスの計画、提供がされていない本件においては、端的に本件実施サービスが上記に示した意味での療養上の世話に当たるか否かを判断すれば足りるというべきである。

また、本件実施サービスのうち介護福祉用具の貸与も、居宅要介護者等について行われる福祉用具（心身の機能が低下し日常生活を営むのに支障がある要介護者等の日常生活上の便宜を図るための用具及び要介護者等の機能訓練のための用具であって、要介護者等の日常生活の自立を助けるためのものをいう。）のうち厚生労働大臣が定めるものの貸与をいうのであるから（介護保険法7条17項）、これも病気や傷の治癒や症状の改善に向けられたものではなく、要介護者に対する日常生活上の介護、介助に関するサービスであって、療養上の世話に当たるものではないというべきである。

(3) もっとも、通所介護等の名称で、居宅サービス計画が作成され、サービスの提供がされた場合であっても、実際に提供されたサービスの内容が、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話としての内実を有する[等の:控訴審追加]場合には、そのようなサービスは療養上の世話として、医療費控除の対象となり得ると解される。

しかしながら、本件においてEに提供されたサービスの内容は、前記1(5)記載のとおりであり、そのうち、送迎、入浴、絵画、昼食等が日常生活上の世話であることは明らかであるし、服薬管理についても、家族が自宅で病人等に行う服薬介助と同程度のものであったにとどまり、動作訓練及び機能訓練も療養上の世話とまで評価できるものであったとは認められない[(本件計画書によると、日常生活動作訓練、リハビリ等は週2回の頻度で計

画されており(但し乙2添付の計画書参照)、甲7によると、通所の頻度は平成16年9月まで概ね週2回(同年4月は零回)、同年10月以降概ね週3回であったのであるから、その密度は高くないし、リハビリについて医師の診療に基づく計画的な医学的管理の下で実施されているという事情も認められず、療養上の世話と評価できるほどのものではない。):控訴審追加]。バイタルサインのチェックについても、仮にEの病状との関係でなされていたのであれば、主治医と連絡を取り合って測定値を送るなどの措置がされてしかるべきところ、前記1(7)のとおり、主治医から脳梗塞の後遺症及び糖尿病の治癒や症状の改善に向けた指示がされたり、dセンターで実施するサービスについての注文がされたりしたことはなく、上記のような措置がされたことはうかがわれないのであって、一般的な健康管理として測定されていたにとどまると考えざるを得ない。

そうすると、Eがdセンターで受けていた通所介護等のサービスは、形式的にも実質的にも一般的な健康管理、日常生活上の世話の域を超えるものではなく、療養上の世話には当たらない。

なお、原告は、F医師はデイサービスの利用が治療上必要かつ有用であることを証明していると主張し、同医師作成の証明書(甲4[、24の2:控訴審追加])を提出するが、その記載内容は、前記1(6)記載のとおりであり、dセンターでのサービスがどのようにEの病状を回復、改善することになるのか具体的な指摘はなく、同証明書があるからといって、本件実施サービスが療養上の世話に該当すると認めることはできない。[甲4ではDの病状の回復改善状況は必ずしも明確ではなく、甲24の2についても、その記載からDの状況については機能訓練等によりDの身体機能の維持に止まっていることが窺われるのであり、機能訓練等が病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話に該当すると認めることはできない。:控訴審修正]

第4 結論

以上のとおり、本件実施サービスは所得税法施行例(ママ)207条5号にいう療養上の世話には当たらず、本件利用料は所得税法73条の医療費控除の対象にはならないから、本件更正処分は適法である。

よって、原告の請求は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

鳥取地方裁判所民事部

裁判長裁判官 朝日貴浩 裁判官 遠藤浩太郎 裁判官 野口登貴子

(別表1)平成16年分の居宅サービス利用料領収証《略》

所得税更正処分取消請求控訴事件

広島高等裁判所松江支部平成20年(行コ)第7号

平成21年7月10日判決

口頭弁論終結の日 平成21年5月13日

判 決

控訴人 A

同訴訟代理人弁護士 妻波俊一郎

被控訴人 国

同代表者法務大臣 森英介

同指定代理人 B 外7名

処分行政庁 倉吉税務署長 C

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 倉吉税務署長が平成17年6月30日付けで控訴人に対してした平成16年分の所得税に係る更正処分のうち、課税総所得金額58万6000円を超える部分を取り消す。
- 3 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、控訴人が、身体障害者及び要介護状態の認定を受けた妻(D)の通所介護等の費用を、所得税法73条の医療費控除の対象に含めて、平成16年分の所得税の確定申告をしたところ、倉吉税務署長が上記費用を医療費控除の対象と認めないで更正処分(本件更正処分)を行ったため、本件更正処分は違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

以下では、所得税法施行令、同法施行規則を、それぞれ「税法施行令」、「税法規則」ともいう。

2 訴訟の経緯

原審では、脳梗塞の後遺障害等があるDが、平成16年にデイサービスセンターで受けた介護サービス(本件実施サービス)は、所得税法73条2項が医療費の範囲について委任する税法施行令207条5号の「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」(以下「療養上の世話」という。)に当たるかどうか、本件実施サービスの全部ないし一部がこれに当たる場合、控訴人が主張する費用(本件利用料)の全部又は一部が同号の対価として認められるかが争点となった(原判決では対価性についても双方の主張が摘示されている。)

原判決は、〔1〕前提として本件更正処分がなされた当時の所得税基本通達〔基通73-6(本件基本通達)〕及び個別通達〔平成12年6月8日付け課所4-11「介護保険制度下での居宅サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」(本件個別通達)〕を踏まえ、税法施行令207条5号にいう「療養上の世話」については関係法令上特に定義規定はないが、〈ア〉一般的な用語として「療養」は「病気を治すため、治療し養生すること」などとされており(広辞苑)、通例病気等の治療ということをその本質的部分として用いられる語であるから、療養上の世話とは、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話を意味するものと解される、〈イ〉したがって、日常生活上の介護、介助を受けることは、療養上の世話には当たらず、このことは、日常生活上の世話を受ける者が同時に医療機関による治療を受けていた場合であっても、かわりがない、〈ウ〉なお、本件個別通達は、通所介護等のサービスの費用についても、本件個別通達が定義する医療系居宅サービスと併せて利用する場合には、療養上の世話として医療費控除の対象となることを認めているが、本件個別通達は、一般的に通所介護等のサービスが療養上の世話に当たることを認めたものではなく、一般には通所介護等のサービスが療養上の世話に当たらないことを前提にして、一定の条件を満たす場合のみその対象費用を医療費控除の対象と認めたものであるとの解釈を示した。また、以上の理解に基づいて、争点に対する検討方法につき、医療系居宅サービスの計画、提供がされていない本件においては、端的に本件実施サービスが上記に示した意味での「療養上の世話」に当たるか否かを判断すれば足りるとした。

〔2〕そして、Dの受けた本件実施サービスを、通所介護及び食事の提供と、介護福祉用具の貸与とに区分して検討し、いずれも「療養上の世話」に当たらないものと評価し、控訴人の請求を棄却した。

これに対し、控訴人は、本件控訴を申し立てた。

3 前提となる事実等(争いがないか、関係証拠により容易に認められる事実等)

以下のとおり付加訂正するほか、原判決2頁5行目から7頁14行目までを引用する。

(1) 原判決2頁9行目の「介護保険法」の後に「(平成17年法律第77号による改正前のもの。以下同じ。)」と加え、同頁17行目から18行目のかっこ書きを削除する。

(2) 原判決2頁22行目の「甲13」の後に「、乙11」と加える。

(3) 原判決4頁1行目から2行目の「通所介護サービス、福祉用具貸与及び食事の居宅サービス」を「通所介護(食事の提供を含む。ただし食材費は自己負担)及び福祉用具貸与の各サービス」と改め、同頁3行目の「甲7」の後に「、8」を加える。

4 争点

本件実施サービスが、所得税法73条2項が医療費の範囲について委任する税法施行令207条5号の「療養上の世話」に当たるか否か、本件実施サービスの全部ないし一部がこれに当たる場合、控訴人が主張する費用(本件利用料)の全部又は一部が同号の対価として認められるか否かである。

5 争点に対する当事者の主張

(1) 原判決7頁20行目から11頁12行目までを引用する。

(2) 控訴人の原判決批判及び追加主張

ア 原判決は、「日常生活の世話」と「療養上の世話」を峻別し、「療養上の世話」の範囲を極めて狭く解釈しているが誤りである。

広辞苑の「療養」及び「治療」に関する記載を参照しても、「療養上の世話」とは、「病気あるいは病後の者がその健康増進を図るために他人に面倒をみてもらうこと」をいうことは明らかである。

イ また、Dの病状やDがdセンターにおいて受けているサービスの評価を誤っている。

Dは、平成16年当時、脳梗塞後の後遺障害があり身体障害者1級及び要介護状態区分3(平成16年2月以降)の認定を受け、年齢が73歳(平成16年1月1日当時)と高齢であったからもはや後遺障害の治癒はかなり困難な状況であった。

Dについては、症状の悪化を予防し現状を維持することがリハビリの重要な目的になるし、このようなりハビリを行うことは「療養上の世話」に当たるといふべきであり、本件実施サービスと症状の回復・改善との間の因果関係は必要ないといふべきである。

さらに、dセンターは、バイタルチェックや体調観察を行い、血圧が高い等の異常があった場合には主治医に電話で連絡を入れ、入浴の可否、受診の必要の有無等の指示を仰いだり、主治医と相互に連絡を取ることを予定しており、必要な範囲で連絡を取ってきた(平成20年9月にもHケアマネージャーが主治医E医師のところに相談に行った事実がある。)が、原判決はこの点を正しく評価していない。

ウ 被控訴人は、本件実施サービスの費用については障害者控除の問題であるかのように主張するが、医療費控除と障害者控除は両立しうる制度である。

(3) 被控訴人の追加主張

医療費控除は、病傷者の病気や傷の治療等のために非日常的に支出される医療費等について、一定の範囲において応急的に税負担上の救済を図る制度であるといふべきである。これに対し、症状が固定し後遺障害が残ったり、心身機能の全部または一部を喪失し生活上の恒常的負担が必要となる場合には、所得税法上は、障害者控除により救済を図っている(横浜地方裁判所平成16年10月20日判決参照)。

控訴人の平成16年分の確定申告においても、Dが特別障害者と認められることから、障害者控除として40万円、同居の特別障害者等に係る扶養控除等の特例による控除として、通常の配偶者控除の額より35万円多い83万円の控除がそれぞれ認められている[甲1(2枚目のB欄[12][13])、乙3参照]。

第3 当裁判所の判断

1 事実の認定

(1) 以下のとおり付加訂正するほか、原判決11頁14行目から同14頁15行目までを引用する。

(2) 原判決11頁14行目の「13～17」の後に「、20、22」を加える。

(3) 原判決13頁11行目から22行目〔(5)の記載〕を以下のとおり改める。

「(5) Dは、平成14年以降、各年度の居宅サービス計画書に基づき、dセンターから、介護保険制度下で通所介護、介護福祉用具の貸与及びレンタルの各種の居宅サービスの提供を受けた。Dが、平成14年10月から平成17年までにdセンターで実際に受けたサービスの内容は、大要、送迎、入浴、絵画、特殊寝台、介助バーの貸与、昼食の提供、服薬管理、他者との交流(コミュニケーションの確保)、午睡、衣類着脱介助、動作訓練(建物内のトイレや浴室まで歩行する訓練)、機能訓練(機能回復指導員によるベッド上での関節可動域の維持、拡大訓練、ベッドサイドでの足の屈伸運動)、バイタルチェック(看護師による血圧、体温測定)であった。このうち、服薬管理は、長女Gが医師から処方を受けた薬をDに持たせ、これをdセンターの看護師が介助してDに飲ませるといふものであり、自宅においてDの家族が普段行っていることを、dセンターの看護師が行うという程度のものであった(控訴人本人、甲22、乙11)。なお、本件計画書によると、「定期的な受診、服薬」については主治医が診察を担当する趣旨の記載があり、その他の証拠(甲13、16、17、22、乙11、控訴人本人)に照らしても、Dに定期的に受診させることが本件実施サービスの内容として行われていたとは認められない。」

(4) 原判決14頁10行目から15行目〔(7)の記載〕を以下のとおり改める。

「(7) 平成19年2月にDに感染性胃腸炎の症状が認められたことから、施設長がE医師に電話で受診の必要の有無を確認したことが一度あった。そのほかは、Dに対する通所介護サービスを行うに際し、Dの主治医とdセンターとの間でDの健康管理等に関し相互に連絡をとることのできる関係を築いていたので、dセンターから主治医に対しては、バイタルチェックの結果により主治医と連絡を取って入浴の可否、受診の必要の有無について指示を受けたことがあり、また、主治医からdセンターに対しては、通所介護サービス時の状況の問合せ電話が入ったことや、連絡帳に主治医が内服薬の変更に伴う観察を依頼する旨記載したことがあった(甲16、乙11)。もっとも、主治医が、dセンターに対し、受診あるいは治療等(機能訓練を含む。)に関する具体的な指示を行い、dセンター自身でDに対する対応の要否及びその内容を判断せず主治医の指示どおり通所介護サービスを行ったことは窺われない(甲20では、dセンターはDに関し20年9月に主治医からの歯科受診や脳検査に関するアドバイスを受けた旨の記述があるが、dセンターにおいて行い得ない医療行為に関するものであり、関連性が不明である。)」

2 判断

(1) 税法施行令207条5号にいう「療養上の世話」については関係法令上特に定義規定はないが、保健師助産師看護師法5条では、看護師を「厚生労働大臣の免許を受けて、傷病者若しくはじょく婦[褥婦：浅妻]に対する療養上の世話又は診療の補助を行うことを業とする者をいう。」と定義し、傷病者等に対する「療養上の世話」を看護師の業務としている。

これについては「療養上の世話」は看護師の本来的業務であり、医師の指示を必要とするものではないが、そうであるとしてもこれのみ切り離して医療サービスを提供することはできず、状況に応じて医学的な知識に基づく判断が必要となるものであるといふ考えが一般的であること、また、介護福祉士が行う介護業務は、比較的狀態

が安定しているものの日常生活を営むのに支障がある要介助者に対して施されるものとして「療養上の世話」とは区別されるが、在宅医療においては医療的色彩の強い看護業務と福祉的色彩の強い介助業務とを明確に区別することは困難であると考えられていることがそれぞれ認められる(甲23)。

このような「療養上の世話」に関する法的な区別については、介護保険法施行規則(平成18年3月14日号外厚生労働省令第32号による改正前のもの。以下同じ。)において、介護保険法7条11項の「通所介護」に関する同法施行規則10条の「法第七条第十一項の厚生労働省令で定める日常生活上の世話は、入浴及び食事の提供(これらに伴う介護を含む。)、生活等に関する相談及び助言、健康状態の確認その他の居宅要介護者等に必要の日常生活上の世話とする。」という規定と、同法7条8項の「訪問看護」に関する同法施行規則6条の「病状が安定期にあり、居宅において看護師又は次条に規定する者が行う療養上の世話又は必要な診療の補助を要することとする。」という規定や、同法7条12項の「通所リハビリテーション」に関する同法施行規則11条の「法第七条第十二項の厚生労働省令で定める基準は、病状が安定期にあり、次条に規定する施設において、心身の機能の維持回復及び日常生活上の自立を図るために、診療に基づき実施される計画的な医学的管理の下における理学療法、作業療法その他必要なリハビリテーションを要することとする。」という規定との違い(「療養上の世話」と「日常生活上の世話」が対置されていることなど。)においてもあらわれている。

そうすると、介護保険法上の「療養上の世話」には、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた医療的な世話が含まれることは明らかであるものの、介護保険法7条12項及び同法施行規則11条が、リハビリの対象者について病状が安定期にある者を、その目的において機能の維持を含めていることからすると、治癒や症状の改善の見込みがない場合に直ちに「療養上の世話」に当たらないと判断できるものではないといわざるを得ない。

税法施行令207条5号の「療養上の世話」を看護師等によるもの以外に拡張するとしても、基本的には、医学的管理の状況や看護師等による専門的な世話の状況(病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた医療的な世話かどうかといった個別の事情もこの問題に含まれる。)といった前記介護保険法等から窺われる区別も踏まえて個別に検討するのが相当である。

この点、原判決が指摘するとおり、本件個別通達は、通所介護等のサービスの費用についても、本件個別通達が定義する医療系居宅サービスと併せて利用する場合には、療養上の世話として医療費控除の対象となることを認めているが、本件個別通達は、一般的に通所介護等のサービスが療養上の世話に当たると認めたものではなく、一般には通所介護等のサービスが療養上の世話に当たらないことを前提にして、一定の条件を満たす場合のみその対象費用を医療費控除の対象と認めたものであると解するのが相当であり、dセンターにおける通所介護等の実情により「療養上の世話」に当たるか否かを判断すべきである(本件基本通達について、甲3では、照会要旨として「在宅療養の場合に」とした上で、実例として寝たきり老人の介護が挙げられていること、市町村等が当該在宅療養の世話の費用について医療費控除の対象になることを証明する手続がある旨紹介されていることからすると、甲3では、本来看護師等が行うべき専門的な業務としての「療養上の世話」が前提とされていると解することができる。そうすると、療養上の世話には一定の内容が要求されているというべきであり、どのような要介護状態の者に対しても療養上の世話を実施しうるとは考えられず、結局、要介護者の状態がどのようなものであるか、どのような世話が行われているかという個別の事情が問題になると解される。)

(2)以上を前提とすると、当審で付加訂正した認定事実を前提としても、以下のとおり付加訂正するほか、原判決が15頁1行目から16頁25行目までに説示するとおり、平成16年にDに対しdセンターにおいて行われていた通所介護(食事の提供を含む。)及び福祉用具の貸与の各サービスについては、いずれも税法施行令207条5号の「療養上の世話」に当たると認めることはできず、原判決別表1のうち、通所介護費用(食費を含まない。)及び福祉用具の貸与費用については医療費と認められない。また、原判決別表1のうち食費(甲8によれば食費を指すと解される。)については、同費用に対応するサービスが認められない以上、医療費に当たらないことは明らかである(税法施行令207条各号のうち5号以外の規定にも当たらない。)

ア 原判決16頁2行目から3行目の「内実を有する場合には」を「内実を有する等の場合には」と改める。

イ 原判決16頁9行目の「認められない」に続けて「(本件計画書によると、日常生活動作訓練、リハビリ等は週2回の頻度で計画されており(但し乙2添付の計画書参照)、甲7によると、通所の頻度は平成16年9月まで概ね週2回(同年4月は零回)、同年10月以降概ね週3回であったのであるから、その密度は高くないし、リハビリについて医師の診療に基づく計画的な医学的管理の下で実施されているという事情も認められず、療養上の世話と評価できるほどのものではない。)」

ウ 原判決16頁21行目の「証明書(甲4)」を「証明書等(甲4、24の2)」と改め、同頁24行目の「同証明書があるからといって、本件実施サービスが療養上の世話に該当すると認めることはできない。」を「甲4ではDの病状の回復改善状況は必ずしも明確ではなく、甲24の2についても、その記載からDの状況については機能訓練等によりDの身体機能の維持に止まっていることが窺われるのであり、機能訓練等が病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話に該当すると認めることはできない。」と改める。

3 結論

以上によれば、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所松江支部

裁判長裁判官 古川行男 裁判官 上寺誠 裁判官 池田聡介

所得税更正処分取消請求上告及び上告受理申立事件

最高裁判所第二小法廷平成21年(行ツ)第283号、平成21年(行ヒ)第367号

平成21年11月13日決定

調書(決定)

事件の表示 平成21年(行ツ)第283号、平成21年(行ヒ)第367号

決定日 平成21年11月13日

裁判所 最高裁判所第二小法廷

裁判長裁判官 今井功

裁判官 中川了滋

裁判官 古田佑紀

裁判官 竹内行夫

当事者等 上告人兼申立人 A

同訴訟代理人弁護士 妻波俊一郎

被上告人兼相手方 国

同代表者法務大臣 千葉景子

同指定代理人 宗野有美子

原判決の表示 広島高等裁判所松江支部平成20年(行コ)第7号(平成21年7月10日判決)

裁判官全員一致の意見で、別紙のとおり決定。

平成21年11月13日

最高裁判所第二小法廷

裁判所書記官 ○○○○

(別紙)

第1 主文

- 1 本件上告を棄却する。
- 2 本件を上告審として受理しない。
- 3 上告費用及び申立費用は上告人兼申立人の負担とする。

第2 理由

1 上告について

民事事件について最高裁判所に上告をすることが許されるのは、民訴法312条1項又は2項所定の場合に限られるところ、本件上告理由は、違憲をいうが、その実質は事実誤認又は単なる法令違反を主張するものであって、明らかに上記各項に規定する事由に該当しない。

2 上告受理申立てについて

本件申立ての理由によれば、本件は、民訴法318条1項により受理すべきものとは認められない。

規定

[保健師助産師看護師法5条](#) この法律において「**看護師**」とは、厚生労働大臣の免許を受けて、傷病者若しくはじよく婦に対する療養上の世話又は診療の補助を行うことを業とする者をいう。

[介護保険法7条11項\(現:8条7項\)](#) この法律において「**通所介護**」とは、居宅要介護者について、老人福祉法第5条の2第3項の厚生労働省令で定める施設又は同法第20条の2の2に規定する老人デイサービスセンターに通わせ、当該施設において入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの及び機能訓練を行うこと(認知症対応型通所介護に該当するものを除く。)をいう。

[介護保険法施行規則10条\(法第8条第7項の厚生労働省令で定める日常生活上の世話\)](#) 法第8条第7項の厚

生労働省令で定める日常生活上の世話は、入浴、排せつ、食事等の介護、生活等に関する相談及び助言、健康状態の確認その他の居宅要介護者に必要な日常生活上の世話とする。

介護保険法7条8項(現:8条4項) この法律において「**訪問看護**」とは、居宅要介護者(主治の医師がその治療の必要の程度につき厚生労働省令で定める基準に適合していると認めたものに限る。)について、その者の居宅において看護師その他厚生労働省令で定める者により行われる療養上の世話又は必要な診療の補助をいう。

介護保険法施行規則6条(法第8条第4項の厚生労働省令で定める基準) 法第8条第4項の厚生労働省令で定める基準は、病状が安定期にあり、居宅において看護師又は次条に規定する者が行う療養上の世話又は必要な診療の補助を要することとする。

介護保険法7条12項(現:8条8項) この法律において「**通所リハビリテーション**」とは、居宅要介護者(主治の医師がその治療の必要の程度につき厚生労働省令で定める基準に適合していると認めたものに限る。)について、介護老人保健施設、病院、診療所その他の厚生労働省令で定める施設に通わせ、当該施設において、その心身の機能の維持回復を図り、日常生活の自立を助けるために行われる理学療法、作業療法その他必要なリハビリテーションをいう。

介護保険法施行規則11条(法第8条第8項の厚生労働省令で定める基準) 法第8条第8項の厚生労働省令で定める基準は、病状が安定期にあり、次条に規定する施設において、心身の機能の維持回復及び日常生活上の自立を図るために、診療に基づき実施される計画的な医学的管理の下における理学療法、作業療法その他必要なリハビリテーションを要することとする。

所得税法73条(医療費控除) 居住者が、各年において、自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族に係る医療費を支払った場合において、その年中に支払った当該医療費の金額(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。)の合計額がその居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の百分の五に相当する金額(当該金額が十万円を超える場合には、十万円)を超えるときは、その超える部分の金額(当該金額が二百万円を超える場合には、二百万円)を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。

2 前項に規定する医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいう。

3 第一項の規定による控除は、医療費控除という。

所得税法施行令207条(医療費の範囲) 法第73条第2項(医療費の範囲)に規定する政令で定める対価は、次に掲げるものの対価のうち、その病状その他財務省令で定める状況に応じて一般的に支出される水準を著しく超えない部分の金額とする。

第1号～第4号 略

第5号 保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話

第6号 略

所得税法基本通達73-6(保健師等以外の者から受ける療養上の世話) 令第207第5号に掲げる「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」とは、保健師助産師看護師法第2条、第5条又は第6条に規定する保健師、看護師又は准看護師がこれらの規定に規定する業務として行う療養上の世話をいうのであるが、これらの者以外の者で療養上の世話を受けるために特に依頼したものから受ける療養上の世話も、これに含まれるものとする。

平成12年6月8日付け課所4-11「介護保険制度下での居宅サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」

記

[前略]介護保険制度の下で提供される居宅サービスのうち、「療養上の世話を受けるために特に依頼した者による療養上の世話の対価」として、1の対象者について、2の対象となる居宅サービスに係る3の対象費用の額が、「療養上の世話を受けるために特に依頼した者による療養上の世話の対価」として医療費控除の対象となる金額と解される。[後略]

1 対象者

次の(1)及び(2)のいずれの要件も満たす者

(1)法第7条第18項に規定する居宅サービス計画〔介護保険法施行規則(平成11年厚生省令第36号。以下「規則」という。)第64条第1号ハ(第85条において準用される場合も含む。以下同じ。)に規定する「指定居宅サービスの利用に係る計画」(同号ハの市町村への届出が受理されているものに限る。))を含む。以下「居宅サービス計画」という。〕に基づいて、居宅サービスを利用すること。

(2)(1)の居宅サービス計画に次に掲げる居宅サービスのいずれかが位置付けられること。

- イ 法第7条第8項に規定する訪問看護
- ロ 法第7条第9項に規定する訪問リハビリテーション
- ハ 法第7条第10項に規定する居宅療養管理指導
- ニ 法第7条第12項に規定する通所リハビリテーション
- ホ 法第7条第14項に規定する短期入所療養介護

(注)イについては、老人保健法及び医療保険各法の訪問看護療養費の支給に係る訪問看護を含む。

2 対象となる居宅サービス

1の(2)に掲げる居宅サービスと併せて利用する次に掲げる居宅サービス

(1)法第7条第6項に規定する訪問介護

ただし、指定居宅サービスに要する費用の額の算定に関する基準(平成12年厚生省告示第19号)別表 指定居宅サービス給付費単位表1訪問介護費口に掲げる生活援助が中心である場合を除く。

(2)法第7条第7項に規定する訪問入浴介護

(3)法第7条第11項に規定する通所介護

(4)法第7条第13項に規定する短期入所生活介護

(注)1の(1)のイからホに掲げる居宅サービスに係る費用については、1の対象者の要件を満たすか否かに関係なく、利用者の自己負担額全額が医療費控除の対象となる。

3 対象費用の額

2に掲げる居宅サービスに要する費用(法第41条第4項第1号若しくは第2号又は法53条第2項第1号若しくは第2号に規定する「厚生労働大臣が定める基準により算定した費用の額」をいう。)に係る自己負担額

(注)略

国税庁タックスアンサーNo.1127医療費控除の対象となる介護保険制度下での居宅サービス等の対価

[平成23年6月30日現在法令等]

医療費控除の対象となる居宅サービス等の対価の概要

医療費控除の対象となる居宅サービス等の対価の概要の表

	居宅サービス等の種類
医療費控除の対象となる居宅サービス	訪問看護 介護予防訪問看護 訪問リハビリテーション 介護予防訪問リハビリテーション 居宅療養管理指導【医師等による管理・指導】 介護予防居宅療養管理指導 通所リハビリテーション【医療機関でのデイサービス】 介護予防通所リハビリテーション 短期入所療養介護【ショートステイ】 介護予防短期入所療養介護
上記の居宅サービスと併せて利用する場合のみ医療費控除の対象となるもの	訪問介護【ホームヘルプサービス】(生活援助(調理、洗濯、掃除等の家事の援助)中心型を除きます。) 夜間対応型訪問介護 介護予防訪問介護 訪問入浴介護 介護予防訪問入浴介護 通所介護【デイサービス】 認知症対応型通所介護 小規模多機能型居宅介護 介護予防通所介護 介護予防認知症対応型通所介護

	介護予防小規模多機能型居宅介護 短期入所生活介護【ショートステイ】 介護予防短期入所生活介護
医療費控除の対象外となる介護保険の居宅サービス等	認知症対応型共同生活介護【認知症高齢者グループホーム】 介護予防認知症対応型共同生活介護 特定施設入居者生活介護【有料老人ホーム等】 地域密着型特定施設入居者生活介護 介護予防特定施設入居者生活介護 福祉用具貸与 介護予防福祉用具貸与

(注)

- 1 指定居宅サービス事業者(居宅サービス等を提供する事業者で都道府県知事が指定するものをいいます。)等が発行する領収書に、医療費控除の対象となる医療費の額が記載されることとなっています。
- 2 交通費のうち、通所リハビリテーションや短期入所療養介護を受けるため、介護老人保健施設や指定介護療養型医療施設へ通う際に支払う費用で、通常必要なものは医療費控除の対象となります。
- 3 高額介護サービス費として払戻しを受けた場合は、その高額介護サービス費を医療費の金額から差し引いて医療費控除の金額を計算することとなります。

なお、指定介護老人福祉施設及び指定地域密着型介護老人福祉施設の施設サービス費に係る自己負担額のみに対する高額介護サービス費については、2分の1に相当する金額を医療費の金額から差し引いて医療費控除の金額の計算をすることとなります。

(所法73、所令207、所規40の3、所基通73-6、平12・6課所4-9、4-11)